



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

7 април 2022 година*

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 44 — Място на доставка на услуги — Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 — Член 11, параграф 1 — Доставка на услуги — Място на данъчна привръзка — Понятие „постоянен обект“ — Дружество на държава членка, свързано с дружество, установено в друга държава членка — Подходяща структура от гледна точка на човешките и техническите ресурси — Способност за получаване и ползване на услугите за собствените нужди на постоянния обект — Доставка на маркетингови, регулаторни, рекламни и представителни услуги, извършвани от дружество, свързано с дружеството получател“

По дело С-333/20

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Curtea de Apel București (Апелативен съд Букурещ, Румъния) с акт от 30 декември 2019 г., постъпил в Съда на 22 юли 2020 г., в рамките на производство по дело

Berlin Chemie A. Menarini SRL

срещу

Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

при участието на:

Berlin Chemie AG,

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: Е. Regan, председател на състава, I. Jarukaitis (докладчик), М. Ilešič, D. Gratsias и Z. Csehi, съдии,

генерален адвокат: А. М. Collins,

секретар: А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

* Език на производството: румънски.

като има предвид становищата, представени:

- за Berlin Chemie A. Menarini SRL, първоначално от M. Galgoțiu-Săraru, M.-R. Farcău, B. Mărculeț и E. Bondalici, а впоследствие от M. Galgoțiu-Săraru, M.-R. Farcău и E. Bondalici, avocați,
- за румънското правителство, от E. Gane, R. I. Hațieganu и A. Rotăreanu, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от A. Armenia и E. A. Stamate, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 44 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), изменена с Директива 2008/8/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 г. (ОВ L 44, 2008 г., стр. 11) (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), и на член 11 от Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета от 15 март 2011 година за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112 (ОВ L 77, 2011 г., стр. 1).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Berlin Chemie A. Menarini SRL (наричано по-нататък „румънското дружество“) и Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (Данъчна администрация за средните данъкоплатци, Букурещ — Регионална дирекция на публичните финанси Букурещ) (наричана по-нататък „данъчната администрация“) по повод на искане за отмяна на решение за установяване на допълнителен данък върху добавената стойност (ДДС) и на решение за допълнителни данъчни задължения, както и по повод на искане за възстановяване на допълнителния ДДС и на допълнителните данъчни задължения.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 В дял V от Директивата за ДДС относно мястото на облагаемите сделки е включена глава 3, озаглавена „Място на доставка на услуги“. Член 44 от тази директива, който се намира в раздел 2, озаглавен „Общи правила“, гласи:

„Мястото на доставка на услуги на данъчнозадължено лице, действащо като такова, е мястото, където това лице е установило стопанската си дейност. Ако обаче тези услуги се предоставят на постоянен обект на данъчнозадълженото лице, който се намира на място различно от мястото, където е установило стопанската си дейност, мястото на доставка на тези услуги е

мястото, където се намира този постоянен обект. При отсъствие на такова място на установяване или на постоянен обект мястото на доставка на услугите е мястото на постоянния адрес или обичайното местоживееие на данъчнозадълженото лице, което получава такива услуги“.

- 4 Член 11, параграф 1 от Регламент за изпълнение № 282/2011, който се намира в раздел 1, озаглавен „Понятия“, от глава V, озаглавена „Място на облагаемите доставки“, предвижда:

„За прилагането на член 44 от Директива 2006/112/ЕО „постоянен обект“ е всеки обект, различен от мястото на установяване на стопанска дейност по член 10 от настоящия регламент, който се характеризира с достатъчно равнище на постоянство и има подходяща структура от гледна точка на човешките и техническите ресурси, за да може да получава и ползва услугите, доставени за собствените нужди на този обект“.

Румънското право

- 5 Член 125а, параграф 2, буква b) от Legea № 571/2003 privind Codul fiscal (Закон № 571/2003 за Данъчния кодекс), в сила до 31 декември 2015 г., и член 266, параграф 2, буква b) от Legea № 227/2015 privind Codul fiscal (Закон № 227/2015 за Данъчния кодекс), в сила от 1 януари 2016 г., които имат идентично съдържание, гласят:

„По смисъла на този член:

[...]

b) данъчнозадължено лице, което има място на стопанска дейност извън Румъния, се счита за установено в Румъния, ако разполага с постоянен обект в Румъния или ако разполага в Румъния с достатъчно технически и човешки ресурси, за да извършва редовно облагаеми доставки на стоки или услуги“.

- 6 Съгласно член 133, параграф 2 от Закон № 571/2003 и член 278, параграф 2 от Закон № 227/2015, които имат идентично съдържание:

„Мястото на доставка на услуги на данъчнозадължено лице, действащо като такова, е мястото, където това лице е установило стопанската си дейност. Ако тези услуги се предоставят на постоянен обект на данъчнозадълженото лице, който се намира на място различно от мястото, където е установило стопанската си дейност, мястото на доставка на тези услуги е мястото, където се намира постоянният обект на лицето, което получава услугите. При отсъствие на такова място на установяване или на постоянен обект мястото на доставка на услугите е мястото на постоянния адрес или обичайното местоживееие на данъчнозадълженото лице, което получава тези услуги“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 7 Berlin Chemie AG (наричано по-нататък „германското дружество“) е дружество със седалище в Германия, част от групата Menarini, което от 1996 г. търгува редовно в Румъния с фармацевтични продукти за целите на ежедневното снабдяване на дистрибуторите на

едро на лекарствени продукти в Румъния, като за тази цел сключва договор за складиране с дружество, установено в тази държава членка. Дружеството има и данъчен представител в Румъния, като пак там е регистрирано за целите на ДДС.

- 8 Румънското дружество със седалище в Букурещ е учредено през 2011 г. Основната му дейност е консултиране в областта на връзките с обществеността и комуникацията, като може да упражнява и вторични дейности като търговия на едро с фармацевтични продукти, дейности по търговско консултиране и управление, дейност на рекламна агенция, проучване на пазара и изследване на общественото мнение. Единственият му съдружник е Berlin Chemie/Menarini Pharma GmbH, чието седалище се намира в Германия и участва 100 % в печалбите и загубите на румънското дружество. От своя страна Berlin Chemie/Menarini Pharma е 95 % собственост на германското дружество. Последното дружество е единственият клиент на румънското дружество.
- 9 На 1 юни 2011 г. германското и румънското дружество сключват договор за маркетинг, регулаторни услуги, реклама и предоставяне на услуги по представителство, уреден от германското право, по силата на който румънското дружество се задължава да рекламира активно продуктите на германското дружество в Румъния, по-специално чрез маркетингови дейности в съответствие със стратегиите и бюджетите, определени и разработени от германското дружество.
- 10 По-специално то е длъжно да създаде и поддържа квалифицирана служба за правна помощ за управление и решаване на проблемите, свързани с рекламата, информацията и популяризирането, за сметка на и в интерес на германското дружество. Румънското дружество се ангажира и с предприемането на необходимите регулаторни действия, за да се гарантира, че германското дружество има право да разпространява стоките си в Румъния, да оказва съдействие при клиничните изследвания и други научно-изследователски и развойни дейности, както и да осигури подходяща доставка на медицинската литература и рекламни материали, одобрени от германското дружество. Румънското дружество освен това поема поръчките за фармацевтичните продукти от дистрибуторите на едро в Румъния и ги предава на германското дружество. То също така обработва фактурите и ги изпраща на клиентите на германското дружество.
- 11 Германското дружество се задължава да заплати за предоставените от румънското дружество услуги месечно възнаграждение, изчислено въз основа на сумата на всички действително направени от това дружество разходи, увеличена със 7,5 % за всяка календарна година. Румънското дружество фактурира съответните услуги без ДДС на германското дружество, тъй като смята, че мястото на доставка на тези услуги е в Германия. Считано от 14 март 2013 г., плащането на тези услуги се извършва чрез сключването на протоколи за прихващане на фактурите за услуги, издадени от румънското дружество за германското дружество, и чрез лихвения заем, отпуснат от него на румънското дружество, като фактурите и заемът имат еднаква стойност.
- 12 След извършена данъчна проверка за периода от 1 февруари 2014 г. до 31 декември 2016 г. данъчната администрация приема, че доставката на услуги, предоставени от румънското дружество на германското дружество, е получена от него в Румъния, където последното разполагало с постоянен обект. Тази администрация приема, че последният се състои от достатъчно технически и човешки ресурси за редовно извършване на облагаеми доставки на стоки или услуги. Тази преценка е направена главно поради техническите и човешки ресурси на румънското дружество, до които обаче германското дружество е имало

- непрекъснат достъп. По-специално германското дружество имало достъп до технически средства, притежавани от румънското дружество, като компютри, операционни системи и моторни превозни средства.
- 13 На 29 ноември 2017 г. данъчната администрация издава акт за установяване на данъчни задължения, с който задължава румънското дружество да заплати сумата от 41 687 575 RON (румънски леи) (около 8 984 391 EUR), съответстваща на допълнителния ДДС за разглежданите доставки, сумата от 5 855 738 RON (около 1 262 012 EUR) като лихви и сумата в размер на 3 289 071 RON (около 708 851 EUR) като лихви за забава.
 - 14 С жалбата си до *Curtea de Apel București* (Апелативен съд Букурещ, Румъния), който е запитващата юрисдикция, румънското дружество иска актът за установяване на данъчни задължения да бъде отменен, оспорвайки факта, че германското дружество разполага с постоянен обект в Румъния.
 - 15 Запитващата юрисдикция отбелязва, че за да може да се произнесе по искането, с което е сезирана, трябва да определи мястото на облагане на маркетинговите, регулаторните, рекламните и представителните услуги, предоставени от румънското дружество на германското дружество, като провери дали последното има постоянен обект в Румъния. Следователно уреждането на спора в главното производство зависело от тълкуването на член 44, второ изречение от Директивата за ДДС и на член 11 от Регламент за изпълнение № 282/2011.
 - 16 Запитващата юрисдикция посочва, че националните разпоредби, приложими към делото, с което е сезирана, подчиняват констатацията за наличие на постоянен обект в Румъния на факта, че в тази държава членка данъчнозадълженото лице разполага с достатъчно технически и човешки ресурси, за да извършва редовно облагаеми доставки на стоки или услуги. Текстът на тези национални разпоредби бил различен от този на член 11, параграф 1 от Регламент за изпълнение № 282/2011.
 - 17 Запитващата юрисдикция има съмнения относно тълкуването, което следва да се даде на член 44, второ изречение от Директивата за ДДС, както и на член 11, параграф 1 от Регламент за изпълнение № 282/2011. Тя смята, че решенията на Съда относно тълкуването на тези разпоредби не ѝ позволяват да разсее тези съмнения, тъй като делата, по които са постановени тези решения, се отнасят до правни и фактически положения, различни от тези по делото, с което тя е сезирана. Освен това предходната практика на Съда не изглеждала да е засегнала въпроса за това релевантна ли е доставката на маркетингови услуги, за да се установи дали съществува постоянен обект, когато такива услуги включват извършването на сложни дейности, които имат достатъчно тясна връзка със стопанската дейност на данъчнозадълженото лице, получател на тези услуги, и могат пряко да повлияят върху резултатите от тази дейност.
 - 18 На първо място, тази юрисдикция иска да се установи дали е необходимо — за да се приеме, че дружество, което доставя стоки на територията на държава членка, различна от тази, в която е неговото място на стопанска дейност, разполага в първата държава членка с постоянен обект — човешките и техническите ресурси, използвани от това дружество на територията на тази държава членка, да му принадлежат, или е достатъчно то да има незабавен и постоянен достъп до такива средства чрез посредничеството на свързано дружество, което контролира, притежавайки голяма част от дяловете му и бидейки негов единствен клиент.

- 19 Запитващата юрисдикция смята за особено релевантен факта, че румънското дружество е учредено именно с цел да предостави на германското общество изключително услугите, от които то има нужда, за да упражнява стопанската си дейност в Румъния. Освен това извършваните от германското дружество доставки на фармацевтични продукти в тази държава членка не били случайни и спорадични, а продължителни и устойчиви. В Румъния германското дружество имало редовни клиенти и постоянен запас от фармацевтични продукти в склад, нает от 1996 г., като неговите продажби в тази държава били постоянни и съществени. Освен това то имало право да проверява регистрите и помещенията на румънското дружество по силата на договор, сключен между тези две дружества.
- 20 На второ място, запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 44, второ изречение от Директивата за ДДС и член 11, параграф 1 от Регламент за изпълнение № 282/2011 трябва да се тълкуват в смисъл, че за да се приеме, че дружество, което доставя стоки на територията на държава членка, различна от тази, в която се намира седалището на стопанската му дейност, разполага с постоянен обект в държавата членка на доставката на тези стоки, е необходимо такъв постоянен обект да участва пряко в решенията, свързани с доставката на стоките, или е достатъчно това дружество да притежава в тази държава членка технически и човешки ресурси, предоставени му на разположение посредством договори с предмет маркетингови, регулаторни, рекламни и представителни дейности, които могат да имат пряко отражение върху резултатите от стопанската дейност на това дружество.
- 21 В тази връзка румънското дружество изтъква пред запитващата юрисдикция, че решението за доставка на лекарствени продукти се взема изключително от представителите на германското дружество и че то предоставя на последното само административни и поддържащи услуги, които не са релевантни за прилагането на посочените по-горе разпоредби. В това отношение то се позовава на решения от 4 юли 1985 г., Berkholz (168/84, EU:C:1985:299), от 17 юли 1997 г., ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374), от 28 юни 2007 г., Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397), и от 16 октомври 2014 г., Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298).
- 22 Запитващата юрисдикция обаче смята, че разглежданото в главното производство положение е различно от това по делата, по които са постановени посочените по-горе решения, тъй като в Румъния германското дружество има достъп до редица технически и човешки ресурси, от които се нуждае, за да упражнява стопанската си дейност в тази държава членка и които оказват влияние върху икономическите му резултати.
- 23 Освен това запитващата юрисдикция отбелязва, че маркетинговите услуги, предоставяни от румънското дружество, изглежда, имат неразривна връзка с тази стопанска дейност, доколкото е трудно да се изолира приносът на маркетинга в процеса на продажба на фармацевтичните продукти. От друга страна, според нея тези услуги не могат да се смесват с рекламни услуги и с такива, получени като обикновени административни и поддържащи дейности. Те били тясно свързани с получаването на поръчки за тези стоки, като служителите на румънското дружество участвали в приемането на поръчки от румънските клиенти и в прехвърлянето им на германското дружество.

- 24 Така, запитващата юрисдикция иска да се установи дали стопанските дейности, упражнявани в постоянния обект, трябва непременно да бъдат идентични с тази в седалището на стопанска дейност, или е достатъчно упражняваните от постоянния обект стопански дейности да са тясно свързани с осъществяването на целта на стопанската дейност или да имат въздействие върху нея.
- 25 На трето място, запитващата юрисдикция иска да се установи дали при тълкуването на член 44, второ изречение от Директивата за ДДС и на член 11 от Регламент за изпълнение № 282/2011 обстоятелството, че данъчнозадължено лице има незабавен и постоянен достъп до техническите и човешките ресурси на друго данъчнозадължено лице, което контролира, изключва възможността да се приеме, че последното данъчнозадължено лице е доставчик на услуги в полза на така учредения постоянен обект на първото данъчнозадължено лице. Тя има съмнения относно възможността юридическо лице да бъде едновременно постоянен обект на друго юридическо лице и доставчик на услуги в полза на този постоянен обект.
- 26 При тези условия Curtea de Apel București (Апелативен съд, Букурещ) решава да спре производството и да отправи до Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) За да може да се приеме, че дружество, което извършва доставки на стоки на територията на държава членка, различна от държавата членка, в която е мястото на установяване на стопанската му дейност, има по смисъла на член 44, второ изречение от [Директивата за ДДС] и на член 11 от Регламент [за изпълнение № 282/2011] постоянен обект в държавата, в която извършва доставките на стоки, необходимо ли е то да притежава човешките и техническите ресурси, използвани от него на територията на последната държава, или е достатъчно това дружество да разполага с пряк и непрекъснат достъп до тези човешки и технически ресурси посредством друго свързано дружество, което е контролирано от него, доколкото притежава мнозинството от дружествените дялове?
 - 2) За да може да се приеме, че дружество, което извършва доставки на стоки на територията на държава членка, различна от държава членка, в която е мястото на установяване на стопанската му дейност, има по смисъла на член 44, второ изречение от [Директивата за ДДС] и на член 11 от Регламент [за изпълнение № 282/2011] постоянен обект в държавата, в която извършва доставките на стоки, необходимо ли е предполагаемият постоянен обект да участва пряко в решенията относно доставката на стоки, или е достатъчно въпросното дружество да разполага в държавата, в която извършва доставката на стоки, с технически и човешки ресурси, предоставени му на разположение чрез договори, сключени с трети дружества с предмет на дейност маркетинг, регулаторна дейност, реклама, складова дейност, представителство — дейности, които могат да окажат пряко влияние върху обема на продажбите?
 - 3) При тълкуването на член 44, второ изречение от [Директивата за ДДС] и член 11 от Регламент [за изпълнение № 282/2011], изключва ли възможността на данъчнозадължено лице за пряк и непрекъснат достъп до техническите и човешките ресурси на друго свързано с него данъчнозадължено лице, което то контролира, посоченото свързано дружество да може да се счита за доставчик на услуги за така учредения постоянен обект?“.

По преюдициалните въпроси

- 27 С трите си въпроса, които следва да се разгледат заедно, по същество запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 44 от Директивата за ДДС и член 11, параграф 1 от Регламент за изпълнение № 282/2011 трябва да се тълкуват в смисъл, че дружество със седалище в държава членка има постоянен обект в друга държава членка с мотива, че това дружество притежава в другата държава членка дъщерно дружество, което му предоставя човешки и технически ресурси по силата на договори, с които изключително му доставя маркетингови, регулаторни, рекламни и представителни услуги, които могат да оказват пряко влияние върху обема на продажбите му.
- 28 В първото изречение на член 44 от Директивата за ДДС се посочва, че мястото на доставка на услуги на данъчнозадължено лице, действащо като такова, е мястото, където това лице е установило стопанската си дейност. Второто изречение от този член обаче предвижда, че ако тези услуги се предоставят на постоянен обект на данъчнозадълженото лице, който се намира на място, различно от мястото, където е установило стопанската си дейност, мястото на доставка на тези услуги е мястото, където се намира този постоянен обект.
- 29 Доколкото запитващата юрисдикция иска да се установи къде се намира мястото на доставка на разглежданите услуги, следва да се припомни, че най-полезният критерий за привръзка за определяне на мястото на доставка на услуги от данъчна, и вследствие на това водеща гледна точка, е критерият за мястото, в което данъчнозадълженото лице е установило седалището на своята икономическа дейност, като отчитането на постоянен обект на данъчнозадълженото лице представлява дерогация от това общо правило, стига да са изпълнени определени условия (решение от 7 май 2020 г., *Dong Yang Electronics*, C-547/18, EU:C:2020:350, т. 26).
- 30 Що се отнася до въпроса дали е налице постоянен обект по смисъла на посочения член 44, второ изречение, следва да се отбележи, че този въпрос трябва да се разгледа по отношение не на данъчнозадълженото лице, доставчик на услугите, а на данъчнозадълженото лице, което е получател на предоставените услуги (решение от 16 октомври 2014 г., *Welmore*, C-605/12, EU:C:2014:2298, т. 57).
- 31 Според практиката на Съда (вж. по-специално решение от 16 октомври 2014 г., *Welmore*, C-605/12, EU:C:2014:2298, т. 58 и цитираната съдебна практика, както и т. 65) и съгласно член 11 от Регламент за изпълнение № 282/2011 понятието „постоянен обект“ обозначава всеки обект, различен от мястото на стопанска дейност, посочено в член 10 от този регламент, който се характеризира с достатъчно равнище на постоянство и има подходяща структура от гледна точка на човешките и техническите ресурси, за да може да получава и ползва услугите, доставени за собствените нужди на този обект.
- 32 На първо място, следва да се разгледа първият критерий, посочен в предходната точка, според който постоянният обект трябва да се характеризира с достатъчно равнище на постоянство и да има подходяща структура от гледна точка на човешките и техническите ресурси.

- 33 В това отношение запитващата юрисдикция иска да се установи дали е необходимо тези човешки и технически ресурси да принадлежат на дружеството, което е получател на доставката на услуги, или е достатъчно това дружество да има пряк и непрекъснат достъп до такива ресурси посредством свързано дружество, което контролира, като притежава мнозинството от дружествените му дялове.
- 34 Според постоянната практика на Съда при тълкуването на разпоредба от правото на Съюза следва да се отчита не само съдържанието ѝ, но и контекстът и целите, преследвани от правната уредба, от която тя е част (вж. в този смисъл решение 29 април 2021 г., X (Европейска заповед за арест — *Ne bis in idem*), С-665/20 PPU, EU:C:2021:339, т. 69 и цитираната съдебна практика).
- 35 Що се отнася до текста на член 44 от Директивата за ДДС и на член 11, параграф 1 от Регламент за изпълнение № 282/2011, следва да се отбележи, че тези разпоредби не уточняват конкретно дали човешките и техническите ресурси трябва да принадлежат на дружеството, получател на услугите, което е установено в друга държава членка. За да се приеме, че е налице постоянен обект, член 11, параграф 1 от Регламент за изпълнение № 282/2011 изисква само „достатъчно равнище на постоянство“ и „подходяща структура от гледна точка на човешките и техническите ресурси“.
- 36 В това отношение от трайно установената съдебна практика следва, че понятието „постоянен обект“ изисква трайното наличие най-малко на човешки ресурси и на техническо оборудване, които са необходими за доставката на определени услуги (решение от 28 юни 2007 г., *Planzer Luxembourg*, С-73/06, EU:C:2007:397, т. 54 и цитираната съдебна практика).
- 37 Така, от една страна, не може да има постоянен обект, без видима структура, която се материализира чрез наличието на човешки или технически ресурси. От друга страна, тази структура не може да съществува само в отделни случаи.
- 38 Що се отнася до обстоятелството, че дружество — доставчик на услуги, е дъщерно дружество на друго дружество, получател на тези услуги, установено в друга държава членка, следва да се припомни, че отчитането на действителното икономическо и търговско положение представлява основен критерий при прилагането на общата система на ДДС. Следователно квалифицирането на даден обект като „постоянен обект“ не може да зависи само от правния статут на съответния субект (решение от 7 май 2020 г., *Dong Yang Electronics*, С-547/18, EU:C:2020:350, т. 31 и цитираната съдебна практика).
- 39 В това отношение е възможно дъщерното дружество да е постоянен обект на дружеството си майка, като такава квалификация зависи обаче от материалноправните условия, посочени в Регламент за изпълнение № 282/2011, а именно в член 11 от него, които следва да бъдат преценени с оглед на действителното икономическо и търговско положение (решение от 7 май 2020 г., *Dong Yang Electronics*, С-547/18, EU:C:2020:350, т. 32).
- 40 При това положение за наличието на територията на държава членка на постоянен обект на дружество, установено в друга държава членка, не може да се направи извод само от факта, че това дружество притежава там дъщерно дружество (вж. в този смисъл решение от 7 май 2020 г., *Dong Yang Electronics*, С-547/18, EU:C:2020:350, т. 33).

- 41 Следователно съществуването на подходяща структура от гледна точка на човешките и материалните ресурси, представляваща достатъчно равнище на постоянство, трябва да се установи с оглед на действителното икономическо и търговско положение. Макар да не се изисква да притежава собствени човешки или технически ресурси, за да може да се приеме, че данъчнозадължено лице разполага със структура, представляваща достатъчно равнище на постоянство и подходяща от гледна точка на човешките и техническите ресурси в друга държава членка, за разлика от това е необходимо данъчнозадълженото лице да разполага с тези човешки и технически ресурси по същия начин, както ако бяха негови, например въз основа на договори за услуги или за отдаване под наем, предоставяйки тези средства на разположение на данъчнозадълженото лице, без да могат договорите да бъдат прекратени краткосрочно.
- 42 Този извод се потвърждава от контекста, в който се вписват член 44 от Директивата за ДДС и член 11, параграф 1 от Регламент за изпълнение № 282/2011, както и от преследваните с тези разпоредби цели. Всъщност следва да се припомни, че член 44 от Директивата за ДДС определя мястото на данъчна привръзка на доставката на услуги, за да се избегнат, от една страна, спорове за компетентност, които могат да доведат до двойно данъчно облагане, и от друга — необлагането на приходи (решение от 7 май 2020 г., *Dong Yang Electronics*, С-547/18, ЕУ:С:2020:350, т. 25 и цитираната съдебна практика).
- 43 В това отношение Съдът вече е припомнил, че логиката, която е в основата на разпоредбите относно мястото на доставка на услуги, изисква, доколкото е възможно, данъчното облагане да се извършва на мястото, където се ползват стоките и услугите (вж. в този смисъл решения от 8 декември 2016 г., *A и B*, С-453/15, ЕУ:С:2016:933, т. 25, както и от 13 март 2019 г., *Srf konsulterna*, С-647/17, ЕУ:С:2019:195, т. 29).
- 44 В това отношение, за да се избегне възникването на обстоятелства, които могат да застрашат правилното функциониране на общата система на ДДС, законодателят на Съюза е предвидил в член 44 от Директива 2006/112, че когато услугата е предоставена на обект, който може да бъде квалифициран като „постоянен обект“ на данъчнозадълженото лице, трябва да се приеме, че мястото на доставка на предоставяните услуги е мястото, където се намира този постоянен обект (решение от 7 май 2020 г., *Dong Yang Electronics*, С-547/18, ЕУ:С:2020:350, т. 27).
- 45 Да се подчини съществуването на постоянен обект на условието персоналът на този обект да е обвързан със самото данъчнозадължено лице с трудов договор и материалните средства да бъдат негови собствени, би означавало, от една страна, да се приложи много ограничителен критерий, предвиден в текста на член 11, параграф 1 от Регламент за изпълнение № 282/2011. От друга страна, такъв критерий не би бил в полза на по-голяма правна сигурност при определянето на мястото на данъчна привръзка на доставката на услуги, ако за прехвърлянето на данъчното облагане на доставка на услуги от една държава членка в друга, е достатъчно дадено данъчнозадължено лице да покрива нуждите си от персонал и материалните си нужди, като използва различни доставчици на услуги.
- 46 Запитващата юрисдикция следва да прецени дали по делото в главното производство германското дружество разполага в Румъния със структура, която има достатъчно равнище на постоянство от гледна точка на човешките и техническите ресурси. Все пак, за да я насочи при тази преценка, Съдът може да предостави всички насоки за тълкуване на

- правото на Съюза, които могат да ѝ бъдат полезни (вж. по-специално решение от 6 октомври 2021 г., А (Преминаване на граници със спортна лодка), С-35/20, ЕУ:С:2021:813, т. 85).
- 47 В случая от акта за преюдициално запитване става ясно, че германското дружество не разполага със собствени човешки и технически ресурси в Румъния, а че тези човешки и технически ресурси се притежават от румънското дружество. Според запитващата юрисдикция обаче германското дружество имало постоянен и непрекъснатия достъп до такива средства, тъй като сключеният през 2011 г. договор за маркетингови, регулаторни, рекламни и представителни услуги не може да бъде прекратен краткосрочно. Въз основа на този договор румънското дружество предоставя по-конкретно на германското дружество технически ресурси (компютри, операционни системи, моторни превозни средства), но най-вече човешки ресурси с над 200 служители, сред които по-специално над 150 търговски представители. От акта за преюдициално запитване става ясно също, че германското дружество е единственият клиент на румънското дружество, което му предоставя изключително маркетингови, регулаторни, рекламни и представителни услуги.
- 48 Като се има предвид обаче, че дадено юридическо лице, макар да има само един клиент, следва да използва техническите и човешките ресурси, с които разполага за собствените си нужди, ако се установи, че поради приложимите договорни разпоредби германското дружество разполага с техническите и човешките ресурси на румънското дружество все едно че са негови, следва да се приеме, че германското дружество би могло да разполага в Румъния със структура, представляваща достатъчно равнище на постоянство и подходяща от гледна точка на човешките и техническите средства, което запитващата юрисдикция следва да провери.
- 49 На второ място, следва да се разгледа вторият критерий, посочен в точка 31 от настоящото решение, позволяващ да се установи наличието на постоянен обект, според който критерий такъв обект се характеризира със структура, която може от гледна точка на човешките и техническите ресурси, да му позволи да получава доставката на услуги и да ги ползва за собствените нужди на дейността си.
- 50 В това отношение запитващата юрисдикция иска по-конкретно да се установи дали наличието на постоянен обект в главното производство може да се изведе от обстоятелството, че румънското дружество доставя услуги, които могат пряко да повлияят върху резултатите от стопанската дейност на германското дружество, каквито са маркетингови услуги, доколкото тези услуги са тясно свързани с получаването на поръчки за продаваните от германското дружество фармацевтични продукти и дали е необходимо също така предполагаемият постоянен обект да участва пряко в решенията, свързани със стопанска дейност на посоченото германско дружество.
- 51 В случая от изложените от запитващата юрисдикция фактически обстоятелства става ясно, че рекламните и маркетинговите услуги, предоставяни от румънското дружество на германското дружество, имат за цел основно да информират по-добре в Румъния здравните специалисти и потребителите за фармацевтичните продукти, продавани от германското дружество. Персоналът на румънското дружество поема само поръчки от нови дистрибутори на едро на лекарствени продукти в Румъния и ги изпраща на германското дружество, както изпраща и фактури на последното на клиентите му в тази

- държава членка. Това дружество не участва пряко в продажбата и доставката на фармацевтичните продукти на германското дружество и не приема задължения към трети лица от името на последното дружество.
- 52 Най-напред обаче е важно да се направи разграничение между доставката на услуги, предоставяни от румънското дружество на германското дружество, и стоките, които последното продава и доставя в Румъния. Става въпрос за различни доставки на услуги и доставки на стоки, за които се прилагат различни режими на ДДС (вж. по аналогия решение от 16 октомври 2014 г., *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, т. 64).
- 53 По-нататък, както следва от съдебната практика, цитирана в точка 31 от настоящото решение, постоянният обект се характеризира с достатъчно равнище на постоянство и има подходяща структура от гледна точка на човешките и техническите ресурси, за да може да получава и ползва услугите, доставени за собствените нужди на този обект, а не се характеризира с решенията, които такава структура е оправомощена да взема.
- 54 Накрая, от материалите по преписката става ясно, че в делото по главното производство човешките и техническите ресурси, които румънското дружество е предоставило на разположение на германското дружество и които според румънската данъчна администрация позволяват да се установи наличието на постоянен обект на германското дружество в Румъния, са и тези, благодарение на които румънското дружество извършва доставката на услуги в полза на германското дружество. Същите ресурси обаче не могат да бъдат използвани едновременно за доставката и получаването на същите услуги.
- 55 При това положение от изложените по-горе съображения следва, че маркетинговите, регулаторните, рекламните и представителните услуги, предоставяни от румънското дружество, изглеждат получени от германското дружество, което използва човешките и техническите си ресурси, намиращи се в Германия, за сключване и изпълнение на договорите за продажба с дистрибуторите на неговите фармацевтични продукти в Румъния.
- 56 Ако посочените фактически обстоятелства са доказани, което запитващата юрисдикция следва да провери, германското дружество няма постоянен обект в Румъния, доколкото в тази държава членка то няма структура, позволяваща му да получава в нея доставка на услуги, предоставени от румънското дружество, и да я ползва за целите на стопанската си дейност по продажба и доставка на фармацевтични продукти.
- 57 С оглед на всички изложени по-горе съображения на трите въпроса следва да се отговори, че член 44 от Директивата за ДДС и член 11, параграф 1 от Регламент за изпълнение № 282/2011 трябва да се тълкуват в смисъл, че дружество със седалище в държава членка няма постоянен обект в друга държава членка с мотива, че това дружество притежава в другата държава членка дъщерно дружество, което му предоставя човешки и технически ресурси по силата на договори, с които изключително му доставя маркетингови, регулаторни, рекламни и представителни услуги, които могат да окажат пряко влияние върху обема на продажбите му.

По съдебните разноси

- 58 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноси. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (пети състав) реши:

Член 44 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2008/8/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 г., и член 11 от Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета от 15 март 2011 година за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че дружество със седалище в държава членка няма постоянен обект в друга държава членка с мотива, че това дружество притежава в другата държава членка дъщерно дружество, което му предоставя човешки и технически ресурси по силата на договори, с които изключително му доставя маркетингови, регулаторни, рекламни и представителни услуги, които могат да окажат пряко влияние върху обема на продажбите му.

Подписи